

Os Limites da Competência Reformadora da Constituição e o Risco na Tributação

The Limits of Competence Reform of the Constitution and the Risk in Taxation

Anelise Rigo de Marco^{a*}

^aUniversidade de Caxias do Sul, RS, Brasil

*E-mail: amarco@ucs.br

Resumo

O presente estudo é uma tentativa de analisar o Direito, em especial os limites da competência reformadora em matéria tributária, sob um novo ponto de vista metodológico, o da teoria dos sistemas autopoieticos. Nessa perspectiva, analisar-se-á o direito tributário como um sistema, ao mesmo tempo, fechado, devido a sua rigidez na criação, aumento ou alteração de tributos, e aberto, face à necessidade de acompanhar a evolução social em consonância com os princípios tributários, sempre respeitando a segurança jurídica.

Palavras-chave: Direito tributário. Cláusulas pétreas. Segurança jurídica. Risco e autopoiese.

Abstract

This study is an attempt of analyzing Law, especially the limits of the reformer competence in tributary matter, through a new methodological point of view: the view of the theory of autopoiesis systems. Through this perspective, the tributary law will be analyzed as a system, at the same time, closed, due to its rigidity in the creation, increase or alteration of tributes, and open, face to the necessity of following social evolution according to the tributary principles, always respecting the juridical security.

Keywords: Tributary Law. Stony Clauses. Legal Security. Risk and Autopoiesis.

1 Introdução

O sistema jurídico apresenta-se centrado sob o modelo de uma rede entrelaçada, policêntrica e horizontal, de forma que o legislador formal continua desempenhando papel essencial, mas não exclusivo na produção normativa.

A sociedade vive sob a égide de um Estado Democrático de Direito, ou seja, foi mediante o exercício do poder emanado do povo, denominado Poder Constituinte, que se estabeleceu a Lei Fundamental atualmente em vigor.

De fato, podemos afirmar que a Constituição Federal de 1988 prevê, no artigo 60, a possibilidade de alteração de seu texto, por meio das Emendas Constitucionais, estabelecendo um procedimento legislativo solene e dificultoso para sua edição, apresentando, ainda, um rol de matérias que não poderão sequer ser objeto de deliberação ou de projetos tendentes a aboli-las. Portanto, faz-se necessário analisar as limitações da competência reformadora em matéria tributária e suas repercussões na sociedade.

2 Desenvolvimento

2.1 O poder constituinte originário e o poder reformador

Numa abordagem inicial, isto é, despregada da noção de legitimidade democrática, pode-se dizer que poder constituinte

é a vontade política cuja força ou autoridade é capaz de fazer concreta a decisão sobre o modo e forma da própria existência política, determinando, desse modo, a existência de uma unidade política como um todo.

A origem do poder constituinte democrático, entretanto, funda-se no constitucionalismo francês, ao tempo da revolução burguesa de 1789. A França pré-revolucionária vivia momentos em que se faziam presentes os elementos para que o processo de ascensão da burguesia se manifestasse, tornando-se o grande centro de irradiação da concepção liberal-burguesa que se expandiu por todo o mundo. Nesse sentido, Moraes (2004, p.56) afirma que:

O titular do Poder Constituinte, segundo o abade Emmanuel Sieyès¹, um dos precursores dessa doutrina é a nação, pois a titularidade do Poder liga-se à ideia de soberania do Estado, uma vez que mediante o exercício do poder constituinte originário se estabelecerá sua organização fundamental pela Constituição, que é sempre superior aos poderes constituídos, de maneira que toda a manifestação dos poderes constituídos somente alcança plena validade se sujeitar à Carta Magna. Modernamente, porém é predominante que a titularidade do poder constituinte pertence ao povo, pois o Estado decorre da soberania popular, cujo conceito é mais abrangente do que o da nação. Assim, a vontade constituinte é a vontade do povo, expressa por meio de seus representantes.

¹ Emmanuel Joseph Sieyès (1748-1836) é autor do livro *Qu'est-ce que le tiers État?* (O que é o terceiro Estado?), verdadeiro manifesto da Revolução Francesa, onde expõe as reivindicações da burguesia, definindo-a como a nação e, consequentemente, titular do poder constituinte (ROCHA, 2003).

Em essência, a grande originalidade e contribuição de Sieyès foi a criação/visualização/explicação da distinção entre o poder constituinte originário e os poderes constituídos, criados pela obra do poder constituinte: a Constituição.

Passa-se a compreender que a soberania é impessoal, vinculada à nação. De acordo com Bonavides (2000, p.22) “poder essencialmente soberano, o poder constituinte, ao teorizar-se, marca com toda a expressão e força a metamorfose do poder, que por ele alcança a máxima institucionalização ou despersonalização”. Essa despersonalização do poder é fundamental para estabelecer as bases da legitimidade do Estado Democrático, pois impõe limite ao exercício do poder e permite a centralidade normativa em benefício dos direitos do homem.

O Poder Constituinte classifica-se em Poder Constituinte originário e Poder Constituinte derivado². O Poder Constituinte originário estabelece a Constituição de um novo Estado, organizando-o e criando os poderes destinados a reger os interesses de uma comunidade. Assim, poderá haver Poder Constituinte originário tanto no surgimento de uma primeira Constituição, quanto na elaboração de qualquer Constituição posterior.

O Poder Constituinte derivado está inserido na própria Constituição e conhece limitações constitucionais expressas e implícitas, sendo passível de controle de constitucionalidade. É um poder derivado, pois retira sua força do Poder Constituinte originário, subordinado porque se encontra limitado pelas normas expressas e implícitas do texto constitucional e condicionado porque seu exercício deve seguir as regras previamente estabelecidas no texto constitucional. (BONAVIDES, 2000).

O Direito é constituído pelo conjunto de seus princípios e a Lei deve ser sua enunciação concreta, o que pressupõe na democracia a participação da sociedade. Nesse sentido, a lei possui relação direta com o poder e o conteúdo da lei é sempre político, embora uma vez vigente a lei, o poder não pode alterá-la. Assim, conforme Rocha (2003), a neutralidade da lei deriva do direito que todo cidadão possui de reivindicar seus direitos. Consequentemente, o direito é condição de legitimidade da lei e do próprio Estado.

2.2 Delimitação do âmbito de reforma constitucional

A perspectiva sistêmica autopoietica permite afirmar que o direito é “uma estrutura de generalização congruente em

três níveis: temporal, social e prática” (ROCHA, 2005, p. 31). No que diz respeito à dimensão temporal, as estruturas de expectativas podem ser estabilizadas contra frustrações através da normatização.

O Direito pode estabelecer expectativas normativas que constituem determinada programação³ (LUHMANN, 1983). As cláusulas pétreas são expectativas normativas que foram institucionalizadas, o que, em princípio, reduz a complexidade e dá certa segurança jurídica (ROCHA, 2005).

O artigo 60 da Constituição Federal estabelece o regime jurídico a que está sujeito o poder de reforma constitucional. Esse poder reformador exterioriza-se através de emendas constitucionais ou revisões constitucionais (BULOS, 2002).

Uma Constituição, em especial a de natureza rígida⁴, materializa-se trazendo ideia que deve prolongar-se no tempo, sem modificações constantes. Entretanto, é obra humana e sujeita a imperfeições, além de não poder ficar indiferente às modificações que se operam no mundo onde atua como fonte normativa.

Na Constituição Federal de 1988 verificam-se as limitações expressas, isto é, aquelas expressamente vedadas pelo constituinte originário. Tanto a revisão, prevista no artigo 3º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, quanto a emenda sujeitam-se a limites. A Constituição Federal de 1988 cataloga tais limites em três categorias distintas: formais – vedações previstas nos incisos I, II e III, §2º, 3º e 5º do artigo 60 –, circunstanciais – limites previstos no §1º do artigo 60 – e materiais – equivalentes às cláusulas pétreas previstas no §4º do artigo 60 (BULOS, 2002).

Questiona-se se existem outras limitações não previstas expressamente no texto constitucional, as chamadas limitações implícitas.

As limitações implícitas são aqueles limites que não vêm prescritos pela linguagem do constituinte e visam proibir a reforma de normas que estabelecem limites, cuja observância é obrigatória para se emendar ou revisar as constituições.

As Constituições, às vezes, não contêm quaisquer preceitos limitativos do Poder de revisão, mas entende-se que há limites não articulados ou tácitos que podem, ainda, desdobrar-se em limites textuais implícitos, deduzidos do próprio texto constitucional, e limites tácitos imanentes numa ordem de valores pré-positiva, vinculativa da ordem constitucional concreta (CANOTILHO, 1998).

Salienta-se que:

2 O poder constituinte de reforma de uma Constituição tem diversas denominações: poder constituinte derivado, reformador, revisor, instituído, impróprio, de segundo grau, entre outras. São diversos termos para referir a mesma realidade, ou seja, a alteração de uma Constituição através da forma nela mesma prevista.

3 Cada vez mais, os subsistemas se diferenciam em outros subsistemas como economia, política, ciência, direito, entre outros. Ainda, diferenciam-se também internamente, por exemplo, direito civil, direito criminal, direito internacional, direitos constitucional, mantendo, no entanto, uma conexão funcional (LUHMANN, 1997, p.11).

4 Conforme (SILVA, 2000, p. 44-45): “Rígida é a Constituição somente alterável mediante processos, solenidades e exigências formais específicas, diferentes e mais difíceis que os de formação das leis ordinárias ou complementares. Ao contrário, a Constituição é flexível quando pode ser livremente modificada pelo legislador segundo o mesmo processo de elaboração das leis ordinárias. Na verdade, a própria lei ordinária contrastante muda o texto constitucional. Semirígida é a Constituição que contém uma parte rígida e outra flexível, como fora a Constituição do Império do Brasil, à vista de seu artigo 178”.

O desrespeito a uma limitação implícita significa violar a própria manifestação constituinte originária, procriada por um poder de maior força impositiva, dotado daquela potência, responsável pela fundação do ordenamento jurídico. Em outras palavras, o que foi prescrito pelo constituinte para uma reforma constitucional não pode ser atenuado, supresso ou mudado (BULOS, 2002, p.768).

Ao fixar os limites no texto constitucional para o exercício do poder de Reforma Ordinário, o constituinte visou preservar os princípios intocáveis (cláusulas pétreas⁵), definindo desta maneira no artigo 60, §4º, que não podem ser matéria de reforma constitucional a forma federativa do Estado brasileiro; o voto direto, secreto, universal e periódico; a separação de poderes e os direitos e garantias individuais.

Analisando a questão das chamadas cláusulas pétreas e a possibilidade de controle de constitucionalidade das emendas constitucionais, pode-se dizer que tais cláusulas de garantia traduzem um esforço do constituinte para assegurar a integridade da Constituição (MORAES, 2004).

As limitações estabelecidas prestigiam exatamente aqueles dois valores que são básicos para a ideia de Constituição: “ela ao mesmo tempo deve ser estável, mas não pode ser imutável” (AMARO, 1995, p.72).

Pode-se afirmar que há mutabilidade jurídica na nossa Constituição. Questiona-se se a segurança jurídica não estaria resguardada por estabilidade do direito. Na verdade, através de emenda à Constituição, pode-se ter a mutabilidade jurídica no nosso sistema, mas o Poder Constituinte derivado, que tem o poder de reforma da Constituição, não pode modificar determinadas matérias.

As matérias previstas nos incisos II e III do artigo 60, 4º da Constituição Federal dizem respeito à impossibilidade de alterações constitucionais tendentes a abolir o voto direto, secreto, universal e periódico, bem como a separação dos poderes. Entretanto, há que se destacar o inciso I que prevê o princípio federativo, o qual tem grande importância na órbita tributária. Assim sendo, a isonomia formal entre os entes federados não pode ser modificada. De igual modo, os entes não podem invadir as competências tributárias uns dos outros. Vale dizer, todas as consequências deste princípio no direito tributário são inelimináveis.

Com relação ao inciso IV, o significado da expressão direito e garantias individuais no campo tributário comporta pelo menos três interpretações: a) os direitos e garantias individuais são apenas aqueles previstos no Título II da Constituição; b) os direitos e garantias individuais são apenas aqueles previstos no Título II e as limitações do poder de tributar, indicadas na seção II do Título IV; c) a expressão

alcança qualquer direito e garantia constitucional outorgada ao contribuinte.

Parte da doutrina afirma que a segurança jurídica é a certeza do direito, mas também pode ser previsibilidade da própria ação estatal. As regras de conduta obrigatória estão todas contidas na lei e cabe aos órgãos aplicadores do direito só aplicar a lei preexistente e o princípio da legalidade. Dessa maneira, se segurança jurídica articula-se pelo princípio da legalidade e vem reforçada pelo princípio da estabilidade das relações jurídicas, pelo princípio da irretroatividade; qualquer ato que agrave que aumente que onere, que crie encargo, só pode operar para o futuro, só pode atingir situações pressupostas futuras.

Há no sistema tributário nacional a consagração do chamado princípio da estrita legalidade, que está no artigo 150, I, da CF.⁶ A lei tributária deve conter todos os aspectos essenciais da hipótese de incidência tributária, da base de cálculo e da alíquota, e não pode deferir a ninguém qualquer faculdade normativa para definir o que seja o sujeito ativo e passivo, consistência material do fato a ser colocado como hipótese de incidência, alíquota e base de cálculo. O arquétipo tributário deve estar contido na lei, sob pena de invalidade. Sendo assim, princípio da legalidade estrita prevê não só como o tributo deve se revelar, que é através da lei, mas disciplina a própria ação estatal da tributação.

A certeza do contribuinte, ou seja, o direito do contribuinte frente à ação estatal de tributação decorre da proibição de discricionariedade, seja na criação do tributo, no momento da criação do tributo, seja no momento da aplicação da lei tributária.

Todas as limitações previstas nos artigos 150 a 152 são cláusulas pétreas, sem exceção, porque corporificam os valores básicos que, em matéria tributária, não podem ser modificados por meio de emenda constitucional, desejando tutelar o valor segurança jurídica.

Entretanto, as cláusulas pétreas tributárias não se limitam aos enunciados prescritivos dos artigos 150 e 152 da CF. O tema foi examinado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 939, no qual prevaleceu o entendimento do Ministro Carlos Velloso no sentido de que os direitos e garantias aos quais se refere o artigo 60, §4º, IV se espalham pela Constituição, e não se limitam àqueles prescritos no artigo 5º da Constituição Federal. O próprio artigo 5º, §2º da Constituição Federal afirma a existência de limitações implícitas⁷.

O rol de princípios é algo cuja dimensão exata é difícil de precisar. Segundo Campos (1995, p.29):

5 As denominadas cláusulas pétreas são limites fixados ao conteúdo ou substância de uma reforma constitucional e que operam como verdadeiras limitações ao exercício do Poder Constituinte reformador ou derivado.

6 Artigo 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça.

7 Com efeito, no artigo 5º em seu parágrafo 2º, é regado que “os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”.

as cláusulas pétreas, no nosso entendimento não são os princípios contidos nos incisos do artigo 5º da Constituição da República, mas os direitos individuais considerados como a expressão jurídica de direitos fundamentais da pessoa humana, quer dizer, são valores fundamentais protegidos pela Constituição, valores da vida humana em si e da vida em sociedade.

Pode-se afirmar que são cláusulas pétreas tributárias os seguintes princípios: princípio da capacidade contributiva, constante do artigo 145, §1º; princípio da legalidade, constante no artigo 1550, I; princípio da igualdade, constante do artigo 150, II; princípio da anterioridade, constante no artigo 150, III, “a”; princípio da irretroatividade, constante no artigo 150, III, “b” e o princípio da não-confiscatoriedade, constante do artigo 150, IV, da Constituição Federal.

Esses princípios são os direitos individuais considerados como expressão jurídica de direitos fundamentais da pessoa humana, valores da vida humana em si e da vida em sociedade, só que voltados à tributação.

Dessa forma, a possibilidade reformatória é uma necessidade, mas há de ser exercida de forma criteriosa, ponderada, buscando-se perscrutar as consequências que advirão com as inovações. Há que se ter cuidado para que as medidas reformatórias não agredam os princípios basilares do sistema constitucional.

2.3 O risco na tributação

Muito se discute sobre a reforma tributária, o que leva os operadores do direito a sentirem-se inseguros, porque qualquer coisa que se faça em desconformidade com a Constituição nas inúmeras matérias albergadas pela cláusula pétrea poderá futuramente ser considerada como infringente da cláusula pétrea. Na verdade, o artigo 60, §4º tem por finalidade impedir inovações temerárias em assuntos cruciais para a cidadania ou o próprio Estado.

A complexidade e a crise jurídica desencadeada pelo questionamento da legitimidade da regra como instrumento de controle e regulação, agravada por uma dogmática perplexa e cada vez mais desestruturada pela realidade mutante passa a ser denominada crise da modernidade jurídica.

A metáfora da pirâmide kelseniana do ordenamento jurídico cede o lugar a uma representação do sistema jurídico centrado sob o modelo de uma rede entrelaçada. À verticalidade de uma ordem jurídica imposta sucede a circularidade.

Instala-se, ao lado da complexidade, a ausência de regras, a permissividade, a descrença generalizada, a incerteza e a indecisão, de tal modo que princípios jurídicos até então sólidos e bem fundamentados como segurança jurídica, capacidade contributiva, progressividade do imposto, igualdade e até mesmo a legalidade são postos em dúvida. Pode-se verificar que o texto original da Carta de 1988 já foi objeto de inúmeras emendas produzidas no exercício da competência reformadora. Aproximadamente dez emendas versam diretamente sobre o direito tributário.

De fato, o Poder Legislativo é sensível às pressões

corporativas. Também o Poder Executivo sofre influências contínuas. Por meio dos convênios relativos ao ICMS firmados pelos Secretários de Fazenda dos Estados, uma série de exceções ao dever de pagar o imposto se criam, em um mosaico de isenções, remissões, regimes especiais, créditos presumidos e outros favorecimentos. À pluralidade e complexidade socioeconômica parece corresponder o sistema tributário, altamente diversificado e complexo.

A complexidade do sistema jurídico, aliada à descrença e à ausência de regras, característica da era pós-moderna, acarretam ao mesmo tempo a necessidade de simplificação e a perda da força normativa do Direito, em especial, a quebra de grandes princípios constitucionais.

O descompasso entre a Constituição Tributária e as necessidades do País, o novo relacionamento entre Estado e Sociedade e a reaproximação entre direito e ética, conduzem a que a legalidade seja vista no contexto mais amplo do equilíbrio entre segurança e justiça, da sua ponderação com os demais princípios constitucionais, da emergência dos conceitos indeterminados e da interação entre os Poderes do Estado, já pela concretização normativa por parte do poder regulamentar do Executivo, já pela judicialização das políticas públicas, inclusive fiscais e parafiscais (TORRES, 1995).

O direito tributário, como os outros ramos do direito, opera também por conceitos indeterminados, que deverão ser preenchidos pela interpretação complementar da Administração e pela argumentação jurídica democraticamente desenvolvida (TORRES, 1995). Nesse sentido, a sociedade de riscos se caracteriza pela ambivalência, a insegurança e o redesenho do relacionamento entre as atribuições das instituições do Estado e da própria sociedade.

O profissional que atua na área do direito tributário tem que examinar e preocupar-se com o que diz respeito à constitucionalidade de exigências tributárias, que não raras vezes têm sido feitas ao arpejo dos princípios constitucionais (AMARO, 1995).

Hesse (1991, p.22) considera perigosa para a força normativa da Constituição a tendência frequente de revisão constitucional sob a alegação de suposta e inadiável necessidade política. Segundo o autor:

Cada reforma constitucional expressa a ideia de que, efetiva ou aparentemente, atribui-se maior valor às exigências de índole fática do que à ordem normativa vigente. Os precedentes aqui são, por isso, particularmente preocupantes. A frequência das reformas constitucionais abala a confiança na sua inquebrantabilidade, debilitando a sua força normativa. A estabilidade constitui condição fundamental da eficácia da Constituição.

Para Friedrich (1975), uma Constituição bem elaborada possibilitará oportunas medidas para sua emenda, de modo que se evite, enquanto possível, as revoluções. A possibilidade de emendas constitucionais é um modo para efetuar os ajustes necessários, a fim de que a Constituição venha a se adaptar à realidade social. Outra forma de adequação é a

interpretação pelos tribunais e pelos governantes, que deve ser compreendida para que possa ser efetivamente aplicada. Entretanto, “a mudança *per interpretationem* - não implica no enfraquecimento e na desestabilização da lei fundamental, pois não opera *contra constitutionem* nem arbitrariamente” (TORRES, 1986, p. 42).

Para a redução da alta complexidade no Direito e para a estabilização das formas processuais de solução de problemas, o próprio sentido geral do Direito tem que satisfazer as crescentes exigências e submeter-se a mudanças tangíveis. Nesse sentido, os riscos da sociedade pós-moderna:

tienen que ver esencialmente com la previsión, com destrucciones que aún no han tenido lugar, pero que son inminentes, y que precisamente en este significado ya son reales hoy. [...] la auténtica pujanza del argumento del riesgo reside en la proyección de amenazas para el futuro (BECK, 1989, p. 39).

A Constituição aberta está em permanente contato com a realidade, do que resulta a historicidade da Constituição. Os dispositivos constitucionais sobre tributos sofrem a influência histórica, pois devem corresponder a necessidade e a valores que também se alteram com o tempo. Esta abertura do sistema permite uma pluralidade de opções que se oferecem à obra do legislador ordinário, com a intermediação dos princípios constitucionais tributários. Igualmente a Constituição tributária se abre para as diversas dimensões temporais, sofre influência do passado, vincula-se ao presente, mas também se orienta para o futuro. Dessa maneira, pode-se afirmar que a Constituição Tributária não pode ter a pretensão de valer para sempre, mas deve ser suficientemente plástica e aberta para se adaptar às cambiantes situações econômicas e sociais (TORRES, 1986).

A tentativa da teoria dos sistemas autopoieticos em reduzir a complexidade da realidade social se faz pela construção de uma “para-realidade”, codificada a partir do esquema binário lícito/ilícito, onde se preveem os conflitos para o Direito e se oferecem as soluções que são conformes o Direito. Pode-se dizer que o Direito embora estimulado por irritações providas do ambiente social, se desenvolve regulado apenas pelos seus próprios impulsos (GUERRA FILHO, 1997).

A sociedade pós-moderna, que é marcada pelo risco e pela incerteza, faz desses elementos o aumento de sua complexidade, levando ao desenvolvimento dos sistemas sociais, uma vez que o risco é condição essencial para uma sociedade inovadora. Assim, vive-se em uma sociedade de risco, tendo em vista a extrema complexidade e contingência que traz a necessidade de um novo enfoque epistemológico à Teoria do Direito. O conceito de risco se opõe ao conceito de segurança, uma vez que o risco se refere à existência de várias possibilidades de decisões perigosas que se têm de tomar no presente e que acarretam uma série de diferentes consequências em relação ao futuro (GIDDENS, 1991). Conforme Rocha (2005, p. 13), “na modernidade não é mais possível se manter a concepção medieval dominante de

Direito, o Direito natural: Direito eterno, imutável, indiferente às transformações sociais”.

A segurança jurídica não se trata só de situação subjetiva, mas certeza do ordenamento jurídico. Há um sistema de garantias, que o ordenamento jurídico oferece. O Direito brasileiro visa essencialmente a evitar a surpresa, o arbítrio que verificamos no dia a dia, colocando a segurança jurídica como valor supremo a ser alcançado pelo Estado Democrático de Direito. Nesse sentido pode-se dizer que,

a segurança jurídica é um sistema de garantias que vem como uma segurança de orientação que está no próprio momento de criação do direito, [...] e num segundo momento de realização, que o de aplicação, é o de inviolabilidade e de impunibilidade desse próprio direito (MALERBI, 1979, p.207).

Nesta perspectiva, usa-se o Direito como um controle do tempo, ou seja, há noção de repetição, uma noção conservadora que começa a ser substituída pela noção de diferença e de construção do futuro, mas, na realidade, as duas noções estão presente. Levando-se em consideração o novo tempo da sociedade, surge, então, um paradoxo e, chega-se, ao problema do risco (ROCHA, 2003).

Há risco na tributação, tendo em vista que, apesar da sociedade moderna possuir condições de controlar as indeterminações, através, por exemplo, da previsão das cláusulas pétreas, ao mesmo tempo em que não cessa de produzir outras indeterminações, o que não permite mais se falar em segurança. Como afirma Luhmann (1998, p. 72-75), “toda evaluación de riesgo es y se mantiene como algo sujeto al contexto.” Sendo assim, “no existe ninguna conducta libre de riesgo”, pois o próprio contexto contribui ao surgimento de novos riscos.

A necessidade de uma organização interna do sistema jurídico que lute pela observância e respeito da Constituição se revela, dentre outras formas, na previsão das cláusulas pétreas. Luhmann se refere a uma pré-seleção abstrata de normas. Dessa forma, o controle de constitucionalidade tem uma ligação com o pensamento luhmanniano, uma vez que busca filtrar e verificar as normas legais permissíveis (SCHWARTZ, 2005).

Assim,

um sistema debe crear por si mismo un complejo de normas de control formal, por ejemplo en la forma de una Constitución que regula el procedimiento y proporciona una preselección abstracta de normas legales permisibles (LUHMANN, 1996, p.115)

Analisando-se a questão das chamadas cláusulas pétreas e a possibilidade de controle de constitucionalidade das emendas constitucionais, pode-se dizer que tais cláusulas de garantia traduzem um esforço do constituinte para assegurar a integridade da Constituição (MORAES, 2004).

A Constituição pode não ser eterna, mas tem que ser durável. Essa tendência de busca da durabilidade não afasta nem pode afastar a necessidade de modificação das normas constitucionais, seja para adaptá-las aos novos tempos, seja

para atender a situações emergentes. As modificações da Constituição são fenômenos impostos pela tensão com a realidade constitucional e pela necessidade de efetividade que a tem de marcar.

3 Conclusão

As limitações ao poder de tributar e os demais princípios contidos no texto constitucional estão vinculados à ideia de limitação do poder estatal, de obrigação de abstenção dos poderes públicos em respeito a determinados interesses dos cidadãos.

O Estado, quando implementa um direito e cumpre a sua tarefa constitucional, não pode voltar atrás sobre seus próprios passos, isto é, quando se pretende extinguir ou reduzir o direito fundamental do contribuinte que já vinha sendo garantido, é que se insere o princípio do não retrocesso social.

Ademais, inobstante tal princípio não estar expresso na Constituição Brasileira, não significa, de modo algum, que não exista e que não possa ser identificado como um princípio implícito, já que estes são reconhecidos de modo indiscrepante pela doutrina, porquanto se trata de normas decorrentes da articulação de várias disposições ou preceitos contidos no texto constitucional através de um processo de abstração, o que não lhes retira a mesma envergadura de outro qualquer princípio explícito na Carta Magna. Trata-se de um desvelar de um direito que se encontra latente em nossa Constituição e que pode ser deduzido diretamente do regime e dos princípios fundamentais nela consagrados.

A aplicação do princípio do não retrocesso social diz respeito ao núcleo essencial dos direitos fundamentais, que traduz a ideia de que há um mínimo dos direitos do contribuinte que não pode ser atingido seja pelo legislador, seja pelo administrador, competindo ao Judiciário resguardá-los e protegê-los na aplicação desses direitos, sob pena de o próprio direito deixar de existir.

Os riscos e a insegurança jurídica não podem ser eliminados, mas devem ser aliviados por mecanismos de segurança social, econômica e jurídica. O princípio da proibição do retrocesso social é um mecanismo limitador da alteração da Constituição. Portanto, as alterações constitucionais em matéria tributária, especialmente as Emendas Constitucionais, devem respeitar os princípios constitucionais.

Referências

AMARO, L. As cláusulas pétreas e o direito tributário. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, v.21, p. 71-78, 1995.

BECK, U. La sociedad del riesgo. Hacia una nueva modernidad. Barcelona: Paidós Básica, 1989.

BONAVIDES, P. Curso de Direito Constitucional. 9.ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

BRASIL. Constituição Federal 1998. Brasília, DF, 1998.

BULOS, U.L. Constituição Federal anotada. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

CAMPOS, D. As cláusulas pétreas tributárias. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 9, p.28-33, 1995.

CANOTILHO, J.J.G. Direito Constitucional e teoria constitucional. 2.ed. Coimbra: Almedina, 1998.

FRIEDRICH, C. Gobierno constitucional y democracia: teoria y pratica en europa y america. Madrid: IEP, 1975.

GIDDENS, A. As consequências da modernidade. São Paulo: UNESP, 1991.

GUERRA FILHO, W.S. Autopoiese do direito na sociedade pós-moderna: introdução a uma teoria social sistêmica. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997.

HESSE, K. A força normativa da constituição. Porto Alegre: Fabris, 1991.

LUHMANN, N. Sociologia do Direito I. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983.

_____. *Confianza*. Barcelona: Anthropos Editorial; México: Universidad Iberoamericana, 1996.

_____. Niklas *Luhmann*: a nova Teoria dos Sistemas. Org. por Clarissa Eckert Baeta Neves e Eva Machado Barbosa Samios. Porto Alegre: Edi. Universidade/UFRGS, Goethe-Institut/ICBA, 1997.

_____. Sociologia del riesgo. México: Triana, 1998.

MALERBI, D. Segurança jurídica e tributação. Revista de Direito Tributário, São Paulo, v.13, n.47, p.202-211, 1979.

MORAES, A. Direito Constitucional. 15.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

ROCHA, L.S. Epistemologia jurídica e democracia. São Leopoldo: UNISINOS, 2003.

_____. Introdução à teoria do sistema autopoietico do Direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

SCHWARTZ, G. A Constituição numa visão autopoietica. In: _____. (Org.). *Autopoiese e Constituição*: os limites da hierarquia e as possibilidades da circularidade. Passo Fundo: Editora UPF, 2005.

SILVA, J.A. Curso de direito constitucional positivo. São Paulo: Malheiros, 2000.

TORRES, R.L. Legalidade tributária e riscos sociais. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n.59, p.95-112, 1995.

_____. Sistemas constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Forense, 1986.